

Jeder Arbeitnehmer hat seine elektronisch gespeicherten persönlichen „Elektronischen-LohnSteuerAbzugsMerkmale“ zu überprüfen und ggf. zu korrigieren. Diese Daten werden den Lohn- und Gehaltsabrechnungen zugrunde gelegt.

Der Arbeitgeber hat unter Angabe seiner Wirtschaftsidentifikationsnummer und den Daten des Arbeitnehmers die Daten dann direkt von der ELSTAM-Datenbank abzurufen. Übergangsweise kann auch die Steuernummer der Betriebsstätte eingegeben werden.

Änderungen der persönlichen Daten des Arbeitnehmers werden automatisch in die ELSTAM-Datenbank eingespielt. Der Arbeitgeber kann einen monatlichen Datenabruf veranlassen.

Der **Arbeitnehmerbegriff** wird nach ständiger Rechtsprechung des BFH im § 1 Abs. 2 S. 1 und 2 LStDV zutreffend ausgelegt. Danach liegt ein Dienstverhältnis mit einem Arbeitnehmer vor, wenn der Angestellte dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet.

Bereits in seinem Urteil vom 17.06.2006, VI R 69/09, BStBl II 2010, 69 grenzt der BFH die Arbeitnehmertätigkeit und den daraus resultierenden Arbeitslohn ab. Danach sind sämtliche Vorteile, die dem Arbeitnehmer für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft zufließen, dem Arbeitslohn zuzuordnen. Ob ein derartiger Leistungsaustausch stattfindet, ist immer nach den Umständen des Einzelfalls zu klären.

Das soll immer dann der Fall sein, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist; so auch der BFH vom 08.05.2008, VI R 50/05, BFH NV/2008, 1589.

Dabei bleibt die arbeitsrechtliche und die sozialversicherungsrechtliche Behandlung unmaßgeblich (H 19.0 „Allgemeines“ LStH).

Für Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH ist das BFH-Urteil vom 20.10.2010, VIII R 34/08 beachtenswert. Darin grenzt der BFH erneut die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit von denen aus Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit ab. Maßgebend ist danach die vertragliche Gestaltung zwischen der GmbH und der leistenden Person. Liegt kein Arbeitsvertrag vor, können auch nicht zwangsläufig Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit unterstellt werden.

Wenn aber ein derartiges Dienstverhältnis vorlag, ist auch die Anlage N auszufüllen.

10.1 Stimmen die Eintragungen in der Lohnbescheinigung? (Zeilen 4–10)

Der Arbeitgeber hat die Lohndaten bereits mit der eTin – einzutragen in der Zeile 4 – dem Finanzamt mitgeteilt. Die Eintragungen bilden somit nur noch einen Abgleich mit den Daten, die das Finanzamt ohnehin schon kennt.

Diese Werte können nur vom Arbeitnehmer auf Richtigkeit überprüft werden, in dem die Arbeitsverträge und die entsprechenden Zusätze zum Arbeitsvertrag mit den ausgewiesenen Werten abgeglichen werden. Das Finanzamt und auch die Berater werden diese Daten der Lohnbescheinigung ungeprüft in die Berechnungsprogramme eingeben. Fehler werden eher zufällig bemerkt.

Dabei spielt die Steuerklasse für das abgelaufene Kalenderjahr ebenso keine Rolle mehr, wie die eingetragenen Freibeträge. Es sind aber die Werte des Bruttolohns, der gezahlten Lohn- und Kirchensteuer, sowie der gezahlte Solidaritätszuschlag zu überprüfen.

Pkw-Nutzung, Sondervergütungen, Gehaltserhöhungen und sonstige geldwerte Vorteile finden ihren Ausschlag in der Höhe des Bruttolohns in Zeile 6.

Beispiel 10.1: Der Arbeitnehmer Fleißig hatte in den Vorjahren einen betrieblichen Pkw auch privat nutzen dürfen. Die hierfür zutreffende „1 %-Regel“ führte zu einer Erhöhung des Bruttolohns von jährlich 6.000 €.

Ab 01.01.2015 nutzt Fleißig diesen Pkw nicht mehr, weil er keinen Führerschein mehr hat (oder aus sonstigen Gründen).

Lösung: Der Bruttoarbeitslohn für das Kalenderjahr 2015 ist um diese 6.000 € geringer. Hat die Lohnbuchhaltung aber von diesem Vorgang keine Kenntnis erhalten, bleibt alles „beim Alten“ und die 6.000 € werden weiter (zu Unrecht) versteuert.

Für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gelten bezüglich der zeitlichen Zuordnung die Vorschriften des § 11 EStG. Danach ist der Arbeitslohn grundsätzlich in dem Kalenderjahr zu versteuern, in dem er dem Steuerpflichtigen zufließt. Hiervon gibt es (natürlich) die Ausnahme, dass laufender Arbeitslohn noch dem Kalenderjahr zuzurechnen ist, in das der Lohnabrechnungszeitraum fällt.

Beispiel 10.2: Der Arbeitnehmer Fleißig erhält seinen Arbeitslohn für den Monat Dezember 2015 erst am 08.01.2016 auf sein Bankkonto überwiesen. Gleichzeitig erhält er die einmalige „Jahresprämie 2015“ für überdurchschnittliche Leistungen.

Lösung: Der Bruttoarbeitslohn für den Monat Dezember 2015 ist noch dem Kalenderjahr 2015 zuzurechnen, obwohl er dem Arbeitnehmer Fleißig erst in 2016 zugeflossen ist (§ 11 Abs. 1 S. 4 und § 38a Abs. 1 S. 2 EStG). Nach § 39b Abs. 5 S. 2 EStG kann der Zufluss längstens bis zu drei Wochen nach Ablauf des Lohnabrechnungszeitraums erfolgen, um noch dem Abrechnungszeitraum (hier 2015) zugerechnet zu werden (also spätestens am 21.01.2016 muss das Geld bei Arbeitnehmer ankommen). Dies gilt allerdings nur für laufenden Arbeitslohn und damit nicht für die Einmalzahlung. Diese Einmalzahlung ist erst im Zuflussjahr 2016 zu versteuern.

Zahlt der Arbeitgeber nach einem Arbeitsgerichtsprozess Arbeitslohn später nach, führt diese Nachzahlung – trotz der Zahlung an die Arbeitsverwaltung zum Ausgleich des Arbeitslosengeldes – in voller Höhe zu Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. Es handelt sich dann dabei nicht um laufenden Arbeitslohn und die Zahlung ist damit im Kalenderjahr des Zuflusses bei der Arbeitsverwaltung als steuerpflichtige Einnahme des Arbeitnehmers zu behandeln.

Es ergibt sich für diesen Sachverhalt aber die Vergünstigung der „**Fünftel-Methode**“ nach § 34 Abs. 1 EStG (siehe später unter 10.3) und des **negativen Progressionsvorbehalts**. Die Reihenfolge der Berechnung ist nach dem BFH-Urteil vom 15.11.2007, VI R 66/03, DStR 2008, 241 nicht unumstritten. Als Zielrichtung ist zu beachten, dass durch die Anwendung der §§ 34 Abs. 1 und 32b Abs. 1 EStG ein steuerlich günstigeres Ergebnis erreicht werden muss, als bei einer Besteuerung ohne diese Vorschriften.

Nur wenn die Lohnbuchhaltung des Arbeitgebers diese Feinheiten des Steuerrechts beachtet hat, können auch die Eintragungen auf der Lohnbescheinigung richtig sein. Eine Nachfrage beim Arbeitgeber ist damit nicht zu umgehen, wenn die eingetragenen Werte nicht plausibel erscheinen.

Das BMF-Schreiben vom 17.06.2009, IV C 5 – S 2332/07/0004 zur lohnsteuerlichen Behandlung der **Zeitwertkonten-Modelle** ist weiterhin aktuell. Bei Zeitwertkonten ver-

einbaren Arbeitgeber und Arbeitnehmer, dass der Arbeitnehmer künftig fällig werdenden Arbeitslohn nicht sofort ausbezahlt erhält, sondern dieser Arbeitslohn beim Arbeitgeber nur betragsmäßig erfasst wird, um ihn im Zusammenhang mit einer vollen oder teilweisen Freistellung von der Arbeitsleistung während des noch fortbestehenden Dienstverhältnisses auszuzahlen (derartige Freistellungen werden gerne für die sogenannten Sabbaticals oder Qualifizierungsmaßnahmen genutzt).

Neben den im BMF-Schreiben ausführlich beschriebenen formalen Bedingungen ist insbesondere darauf zu achten, dass eine Besteuerung **erst im Zeitpunkt der Auszahlung** erfolgt. Die Gutschrift – z.B. im Kalenderjahr 2015 – auf dem Zeitwertkonto stellt keinen Zufluss von Arbeitslohn dar und ist daher – hier in 2015 – **nicht** zu besteuern.

Mit gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 23.11.2012, 3 S 2334/187 wurde die steuerliche Behandlung der **Überlassung von Fahrrädern** geregelt. Danach ist gem. § 8 Abs. 2 S. 8 EStG als monatlicher Durchschnittswert der privaten Nutzung eines betrieblichen Fahrrades 1 % des auf volle 100 € abgerundeten Werts des Fahrrads im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich Umsatzsteuer als Sachbezug anzusetzen. Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und solche im Rahmen der doppelten Haushaltsführung sind damit abgegolten. Die Freigrenze des § 8 Abs. 2 S. 9 EStG ist nicht anzuwenden.

Arbeitslohn bei Teilnahme an Betriebsveranstaltungen – neuer § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1a EStG – BMF Schreiben vom 14.10.2015, IV C 5 – S 2332/15/10001

Mit dem Gesetz zur Anpassung der AO an den Zollkodex der Union ist **ab 2015** der § 19 Abs. 1 S. 1 EStG um eine neue Nr. 1a erweitert worden.

Danach gehören Zuwendungen anlässlich von zwei Betriebsveranstaltungen jährlich dann nicht zum Arbeitslohn, wenn

- die Veranstaltung allen Betriebsangehörigen offensteht und
- die Aufwendungen je Teilnehmer 150 € – nun als Freibetrag ausgestaltet – nicht übersteigen, einschließlich Begleitperson.

Das BMF Schreiben vom 14.10.2015, IV C 5 – S 2332/15/10001 DOK 2015/0581477 beschreibt zunächst die Begriffe Betriebsveranstaltung und Zuwendung.

Betriebsveranstaltungen sind danach Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter, z.B. Betriebsausflüge, Weihnachtsfeiern, Jubiläumsfeiern. Ob diese Veranstaltungen vom Arbeitgeber, Betriebsrat oder Personalrat durchgeführt werden, ist unerheblich. Eine Betriebsveranstaltung liegt aber nur vor, wenn der Teilnehmerkreis sich überwiegend aus Betriebsangehörigen, deren Begleitpersonen und gegebenenfalls Leiharbeitnehmern oder Arbeitnehmern anderer Unternehmen im Konzernverbund zusammensetzt.

Zuwendungen anlässlich einer Betriebsveranstaltung sind insbesondere:

- a) Speisen, Getränke, Tabakwaren und Süßigkeiten,
- b) die Übernahme von Übernachtungs- und Fahrtkosten (siehe auch Tz. 6 des BMF Schreibens),
- c) Musik, künstlerische Darbietungen sowie Eintrittskarten für kulturelle und sportliche Veranstaltungen, wenn sich die Veranstaltung nicht im Besuch der kulturellen oder sportlichen Veranstaltung erschöpft,
- d) Geschenke. Dies gilt auch für die nachträgliche Überreichung der Geschenke an solche Arbeitnehmer, die aus betrieblichen oder persönlichen Gründen nicht an der

Betriebsveranstaltung teilnehmen konnten, nicht aber für eine deswegen gewährte Barzuwendung,

- e) Zuwendungen an Begleitpersonen des Arbeitnehmers,
- f) Barzuwendungen, die statt der in a) bis c) genannten Sachzuwendungen gewährt werden, wenn ihre zweckentsprechende Verwendung sichergestellt ist,
- g) Aufwendungen für den äußeren Rahmen, z.B. für Räume, Beleuchtung oder Eventmanager.

Für die Berechnung des Freibetrags ist das Beispiel des BMF unter Rz. 4a zu beachten.

Beispiel 10.3: Die Aufwendungen für eine Betriebsveranstaltung betragen 10.000 €. Der Teilnehmerkreis setzt sich aus 75 Arbeitnehmern zusammen, von denen 25 von je einer Person begleitet werden.

Lösung: Die Aufwendungen sind auf 100 Personen zu verteilen, sodass auf jede Person ein geldwerter Vorteil von 100 € entfällt. Sodann ist der auf die Begleitperson entfallende geldwerte Vorteil dem jeweiligen Arbeitnehmer zuzurechnen. 50 Arbeitnehmer haben somit einen geldwerten Vorteil von 100 €, der den Freibetrag von 110 € nicht übersteigt und daher nicht steuerpflichtig ist. Bei 25 Arbeitnehmern beträgt der geldwerte Vorteil 200 €; nach Abzug des Freibetrags von 110 € ergibt sich für diese Arbeitnehmer ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil von jeweils 90 €.

Die 44-Euro-Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG ist für Zuwendungen anlässlich von Betriebsveranstaltungen **nicht** anwendbar.

Der Freibetrag gilt für bis zu zwei Betriebsveranstaltungen jährlich. Nimmt der Arbeitnehmer aber an mehr als zwei Betriebsveranstaltungen teil, können die beiden Veranstaltungen, für die der Freibetrag gelten soll, vom Arbeitnehmer ausgewählt werden.

Dient die Teilnahme eines Arbeitnehmers an einer Betriebsveranstaltung dagegen der Erfüllung beruflicher Aufgaben, z.B. wenn der Personalchef oder Betriebsrats-/Personalratsmitglieder die Veranstaltungen mehrerer Abteilungen besuchen, ist der auf diesen Arbeitnehmer entfallende Anteil an den Gesamtaufwendungen kein Arbeitslohn.

Für die durch eine Betriebsveranstaltung entstehenden Reisekosten sind die folgenden drei Beispiele des BMF Schreibens zu beachten:

Beispiel 1: Arbeitgeber A veranstaltet einen Betriebsausflug. Mitarbeiter, die an einem anderen Standort tätig sind, reisen für den Betriebsausflug zunächst zur Unternehmenszentrale an.

Lösung: Diese Fahrtkosten – sowie ggf. im Zusammenhang mit der An- und Abreise entstehende Verpflegungspauschalen und Übernachtungskosten – gehören nicht zu den Zuwendungen anlässlich der Betriebsveranstaltung, sondern können als Reisekosten vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden.

Beispiel 2: Arbeitgeber A veranstaltet einen Betriebsausflug. Für die Fahrt vom Unternehmen zum Ausflugsziel organisiert er eine gemeinsame Busfahrt.

Lösung: Die Kosten hierfür zählen zu den Zuwendungen anlässlich der Betriebsveranstaltung.

Beispiel 3: Der Betriebsausflug beginnt mit einer ganztägigen Fahrt auf einem Fahrgastschiff. Am nächsten Tag wird die Betriebsveranstaltung am Zielort fortgesetzt.

Lösung: Sowohl die übernommenen Fahrtkosten als auch die Übernachtungskosten gehören zu den Zuwendungen anlässlich der Betriebsveranstaltung.

Abb. 10.1: Nichtselbständige Arbeit im Sinne des § 19 EStG

Zuordnung zum Arbeitslohn – liegt ein Arbeitsverhältnis/Arbeitsvertrag vor?

Einnahmen

§ 8 EStG + R 8.1 LStR + § 11 EStG

§ 8 Abs. 2 S. 11 EStG (44 €)

R 19.6 LStR – Aufmerksamkeiten 60 €

§ 8 Abs. 3 EStG 1.080 € Rabattfreibetrag



§ 11 EStG – Zuflusszeitpunkt

§§ 3, 3c EStG – steuerbefreit?

§§ 38–42e EStG – Lohnsteuer

Werbungskosten

Entfernungspauschale

Doppelte Haushaltsführung

Reisekosten

Arbeitszimmer

Abgrenzung zur Lebensführung

Mindestlohn ab 2015 beachten!

Abb. 10.2: Steuerabzug vom Arbeitslohn (§§ 38–42g EStG)**§ 38 Abs. 1 EStG**

Abzug direkt vom Arbeitslohn durch den inländischen Arbeitgeber oder dem ausländischen Verleiher.

§ 38a EStG

Der Jahresarbeitslohn wird unter Berücksichtigung der

- Steuerklassen, § 38b EStG,
- Frei- und Hinzurechnungsbeträge, § 39a EStG,
- Elektronischer Abzugsmerkmale, § 39e EStG erhoben.

§ 40 EStG Pauschalierung der Lohnsteuer

in besonderen Fällen (größere Zahl von Nacherhebungsfällen, Verpflegung, Pkw-Überlassung).

§ 40a EStG Pauschalierung der Lohnsteuer

für Teilzeit- und geringfügig Beschäftigte.

§ 40b EStG Pauschalierung der Lohnsteuer

bei bestimmten Zukunftssicherungsleistungen.

Abb. 10.3: Sachbezüge im Sinne des § 8 EStG

Sachbezüge (z.B. Monatskarte) bleiben bis zu 44 € monatlich (Freigrenze!) außer Ansatz, § 8 Abs. 2 S. 11 EStG. Siehe auch „Jobticket“ H 8.1 Abs. 1–4 LStH.



Aufmerksamkeiten (Blumen, Buch, Kekse, Kaffee bis zu 60 € ...) gehören nicht zum Arbeitslohn, R 19.6 LStR; und können damit neben den o.a. 44 € gewährt werden.



Vermietet der Arbeitnehmer einen in seinem Einfamilienhaus gelegenen Raum an seinen Arbeitgeber, erzielt der Arbeitnehmer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, H 21.2 EStH „Einnahmen“; BMF vom 13.12.2005, Beck StE 1 § 21/14.



Geldgeschenke gehören immer zum Arbeitslohn! Vorteile aus dienstlich erworbenen Payback-Punkten gehören zum Arbeitslohn.



Bezug von Waren und Dienstleistungen Rabattdreibetrag § 8 Abs. 3 EStG 1.080 € nur wenn direkt vom Arbeitgeber gewährt siehe H 8.2 „Berechnung ...“ LStH.

**Abb. 10.4: Betriebsveranstaltungen – BFH vom 16.05.2013, VI R 94/10
§ 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG ab 2015 – Freibetrag 110 €, aber alle Aufwendungen!**

Beispiel:

Anlässlich einer Betriebsveranstaltung mit 75 teilnehmenden Arbeitnehmern und 25 begleitenden Ehegatten fallen folgende Kosten an:

	Betrag
Catering (Speisen und Getränke)	7.000
Externes Eventmanagement	2.000
Miete Veranstaltungsraum	1.000
Summe	10.000
Kosten je Teilnehmer	100

**Neuer § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1a
EStG ab 2015:**

**Freibetrag 110 € für zwei
Veranstaltungen, aber ein-
schließlich Begleitpersonen.**

**50 Arbeitnehmer haben einen
geldwerten Vorteil von 100 € erhal-
ten. Unterhalb des Freibetrages =
nicht steuerpflichtig.**

**25 Arbeitnehmer haben einen geldwerten
Vorteil von 200 € erhalten, weil der Anteil der
Begleitperson zugerechnet wird. 90 € oberhalb
des Freibetrages sind jeweils steuerpflichtig.
Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 2 EStG
möglich.**

**BMF vom 14.10.2015, IV C 5 – S 2332/15/10001, III C 2 – S 7109/15/10001;
DOK 2015/0581477**

Abb. 10.5: Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit

**Zuschläge
für tat-
sächlich
geleistete
Sonntags-,
Feier-
tags- oder
Nacht-
arbeit**

Die Zuschläge sind steuerfrei, soweit sie:

Nr. 1: für **Nachtarbeit** (20–6 Uhr)

Wenn vor 0 Uhr angefangen → zwischen 0 und 4 Uhr

25 %

40 %

Nr. 2: für **Sonntagsarbeit** (20–6 Uhr)

→ gilt auch von 0 bis 4 Uhr des darauf folgenden
Montags

50 %

Nr. 3: am **31. Dezember ab 14 Uhr** und an **gesetzlichen
Feiertagen**

125 %

Nr. 4: am **24. Dezember ab 14 Uhr**, am **25. und 26.
Dezember** sowie am **1. Mai**

150 %

des Grundlohns nicht übersteigen.

Grundlohn

→ ist der laufende Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer für seine
regelmäßige Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum
zusteht und ist in einen Stundenlohn umzurechnen

$$\frac{\text{Monatsbruttolohn}}{4,35 \times \text{wöchentliche Arbeitszeit}} = \text{Stundenlohn (maximal 50 €)}$$

Anlage
N

10.2 Versorgungsbezüge (Zeilen 11–16)

Versorgungsbezüge sind nach § 19 Abs. 2 S. 2 EStG Ruhegehälter, Witwen- oder Waisengelder, Unterhaltsbeiträge oder ein gleichartiger Bezug:

- aufgrund **beamtenrechtlicher Vorschriften** oder Grundsätze von Körperschaften des öffentlichen Rechts, Anstalten, Stiftungen, Verbände,
- in anderen Fällen Bezüge und Vorteile **aus früheren Dienstleistungen** wegen Erreichens einer **Altersgrenze**, verminderter Erwerbstätigkeit oder Hinterbliebenenbezüge. Die Altersgrenze von grundsätzlich 63 Lebensjahren, bzw. für Schwerbehinderte das 60. Lebensjahr, ist Bedingung für die Gewährung des Versorgungsfreibetrages.

Wichtig ist die Eintragung in der **Zeile 13**. Dort wird die Grundlage für den zu ermittelnden Versorgungsfreibetrag gelegt. Der Versorgungsfreibetrag wird im Jahr des Versorgungsbeginns ermittelt und bleibt dann unverändert.

Eine Neuberechnung des Versorgungsfreibetrages erfolgt nur dann, wenn durch zusätzliche, andere Einkünfte der Versorgungsbezug verändert wird (erhöht oder vermindert). Regelmäßige Anpassungen des Versorgungsbezugs bleiben dagegen für den Versorgungsfreibetrag unerheblich. Einzelheiten hierzu und Beispiele (Rz. 179, 181, 183,